



Datum van
inontvangstneming

:

09/02/2026



Zaak T-689/25**Verzoek om een prejudiciële beslissing****Datum van indiening:**

18 september 2025

Verwijzende rechter:

Bundesfinanzgericht, Außenstelle Graz (Oostenrijk)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

18 september 2025

Verzoekende partij:

[REDACTED] & Company Limited

Verwerende partij:

Finanzamt Österreich

[OMISSIS] BESLISSING

Het Bundesfinanzgericht (federale belastingrechter in eerste aanleg, Oostenrijk) heeft [OMISSIS] in de zaak [REDACTED] & Company Limited, [OMISSIS] RENFREW, betreffende het bezwaar van 29 augustus 2024 tegen het besluit van het Finanzamt Österreich (belastingdienst Oostenrijk) van 1 augustus 2024 inzake omzetbelasting 2023 als volgt beslist:

I. Aan het Hof van Justitie van de Europese Unie worden krachtens artikel 267 VWEU de prejudiciële vragen voorgelegd die betrekking hebben op de uitlegging van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”) en de Achtste richtlijn 79/1072/EEG van de Raad van 6 december 1979:

1. Is de mededeling van een btw-identificatienummer van een andere lidstaat dan de lidstaat waar de verzending of het vervoer van een goed aanvangt, overeenkomstig artikel 138, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006, zoals gewijzigd bij richtlijn (EU) 2018/1910 van de Raad van 4 december 2018 tot wijziging van richtlijn

2006/112/EG wat betreft de harmonisatie en vereenvoudiging van bepaalde regels in het btw-stelsel voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten, een materiële voorwaarde voor de vrijstelling van een intracommunautaire levering, zodat de levering belastbaar is wanneer een dergelijk btw-identificatienummer niet is meegedeeld?

2. Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord en er dus sprake is van een belastbare intracommunautaire levering: valt deze belasting over de toegevoegde waarde binnen de werkingssfeer van artikel 5 van de Achtste richtlijn 79/1072/EEG van de Raad van 6 december 1979 en bestaat er in dit verband een recht op aftrek of teruggaaf van voorbelasting?
3. Indien de tweede vraag bevestigend wordt beantwoord, is dan correctie van de oorspronkelijke factuur toegestaan in het geval van een mededeling achteraf van een op het tijdstip van levering reeds toegekend en geldig btw-identificatienummer van een andere lidstaat dan de lidstaat waar de verzending of het vervoer van een goed aanvangt, of staat aftrek of teruggaaf van voorbelasting van de ontvanger in de weg aan een dergelijke correctie?
4. Indien de derde vraag bevestigend wordt beantwoord en een correctie is toegestaan: heeft een dergelijke correctie terugwerkende kracht tot het tijdstip van de handeling (correctie ex tunc) of sorteert deze pas effect op het tijdstip van de correctie (ex nunc)?

II. [OMISSIS] [schorsing van de procedure]

III. [OMISSIS] [kennisgeving van rechtsmiddelen]

Motivering

A. Hoofdgeding

- 1 Verzoekster in de procedure voor het Bundesfinanzgericht (hierna: „British Company”) is een in het Verenigd Koninkrijk gevestigde (belastingplichtige) vennootschap.
- 2 De bezwaarprocedure heeft betrekking op een procedure voor de teruggaaf van voorbelasting aan ondernemers uit derde landen op grond van de Achtste richtlijn 79/1072/EEG van de Raad van 6 december 1979. British Company vordert teruggaaf van de Oostenrijkse voorbelasting over een levering van goederen door een Oostenrijkse onderneming.
- 3 British Company heeft goederen gekocht van een Oostenrijkse onderneming (hierna: „leverancier”) die door de leverancier naar British Company in Zweden zijn verzonden. De overbrenging van goederen eindigde in Zweden. British Company heeft haar leverancier geen btw-identificatienummer meegedeeld.

British Company beschikt noch over een Zweeds btw-identificatienummer, noch over een Oostenrijks btw-identificatienummer.

- 4 Er is geen sprake van een ketentransactie of driehoekstransactie. Er zijn geen aanwijzingen voor misbruik of fraude.
- 5 Bij gebreke van mededeling van een btw-identificatienummer van een andere lidstaat dan de lidstaat waar het vervoer of de verzending aanvangt, heeft de Oostenrijkse leverancier de grensoverschrijdende levering niet als vrijgesteld aangemerkt op grond van artikel 138, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn, maar Oostenrijkse btw in rekening gebracht.
- 6 British Company verzocht om aftrek van voorbelasting in de teruggaafprocedure overeenkomstig de Achtste richtlijn 79/1072/EEG van de Raad van 6 december 1979 (nationale omzetting bij § 21, lid 9, UStG 1994 juncto verordening BGBI 279/1995). Het Finanzamt weigerde teruggaaf, omdat de teruggaafprocedure op grond van artikel 5 van de Achtste richtlijn 79/1072/EEG van de Raad van 6 december 1979 niet van toepassing was op leveringen van goederen die zijn vrijgesteld of die kunnen worden vrijgesteld krachtens artikel 15, punt 2, van richtlijn 77/388/EEG. Aangezien de levering kan worden vrijgesteld, kan geen teruggaaf plaatsvinden.
- 7 Daarop heeft British Company contact opgenomen met haar leverancier en hem met de opvatting van het Finanzamt geconfronteerd. De leverancier weigert de levering als vrijgesteld aan te merken omdat British Company hem op het tijdstip van de levering geen btw-identificatienummer van een andere lidstaat heeft meegedeeld en bijgevolg sinds de wijziging van de btw-richtlijn niet aan de voorwaarden voor vrijstelling is voldaan.
- 8 Vervolgens heeft British Company de leverancier haar op het tijdstip van de levering geldig Iers btw-identificatienummer meegedeeld en de leverancier verzocht de levering als vrijgesteld aan te merken en de factuur dienovereenkomstig te corrigeren.
- 9 De leverancier is echter niet bereid de levering als vrijgesteld aan te merken en de factuur te corrigeren, aangezien hij van mening is dat een correctie achteraf niet toelaatbaar is.
- 10 In de procedure voor het Bundesfinanzgericht gaat het thans om de vraag of de voorbelasting in het kader van de teruggaafprocedure overeenkomstig de Achtste richtlijn 79/1072/EEG van de Raad van 6 december 1979 kan worden teruggegeven.

B. Ontvankelijkheid en voorwerp van het geschil

- 11 Overeenkomstig artikel 267, tweede alinea, VWEU kan een rechterlijke instantie het Hof van Justitie verzoeken over een vraag uitspraak te doen, indien zij een beslissing op dit punt noodzakelijk acht voor het wijzen van haar vonnis.
- 12 Volgens vaste rechtspraak van het Hof rust er een vermoeden van relevantie op de vragen betreffende de uitlegging van het Unierecht die de nationale rechter heeft gesteld binnen het onder zijn eigen verantwoordelijkheid geschetste feitelijke en wettelijke kader, ten aanzien waarvan het niet aan het Hof is de juistheid te onderzoeken. Het Hof kan evenwel slechts weigeren uitspraak te doen op een verzoek van een nationale rechter om een prejudiciële beslissing, wanneer duidelijk blijkt dat de gevraagde uitlegging van het Unierecht geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, of wanneer het vraagstuk van hypothetische aard is of het Hof niet beschikt over de gegevens, feitelijk en rechtens, die noodzakelijk zijn om een zinvol antwoord te geven op de gestelde vragen (zie arresten van het Hof van 16 december 2008, ██████ zaak C-210/06, EU:C:2008:723, punt 67, 5 december 2006, ██████ e.a., gevoegde zaken C-94/04 en C-202/04, EU:C:2006:758, punt 25, en 13 maart 2001, PreussenElektra, zaak C-379/98, EU:C:2001:160, punt 39).
- 13 Als rechterlijke instantie in de zin van artikel 267 VWEU is het Bundesfinanzgericht bevoegd om zich tot het Hof te wenden. In casu gaat het niet om een vraagstuk van hypothetische aard, aangezien volgens de rechtspraak van het VwGH (hoogste bestuursrechter, Oostenrijk) (onder verwijzing naar de rechtspraak van het Hof) het recht op aftrek van voorbelasting niet kan worden uitgebreid tot ten onrechte betaalde belasting (arrest van het VwGH van 8 september 2022, Ro 2020/15/0025).
- 14 Het Bundesfinanzgericht heeft twijfels over de uitlegging van artikel 138 van de btw-richtlijn. Wat intracommunautaire leveringen betreft, is het Hof tot de conclusie gekomen dat de mededeling van een btw-identificatienummer slechts een formeel vereiste vormt dat geen afbreuk mag doen aan het recht op de btw-vrijstelling voor zover is voldaan aan de materiële voorwaarden voor een intracommunautaire levering (zie arrest van het Hof van 27 september 2012, C-587/10, VSTR, EU:C:2012:592, punt 51).
- 15 Bij richtlijn (EU) 2018/1910 is artikel 138 van de btw-richtlijn aldus gewijzigd dat in punt b) de verplichting is opgenomen dat de belastingplichtige of niet-belastingplichtige rechtspersoon aan wie de levering wordt verricht, voor btw-doeleinden geïdentificeerd is in een andere lidstaat dan die waar de verzending of het vervoer van de goederen aanvangt, en dat hij zijn btw-identificatienummer aan de leverancier heeft meegedeeld.
- 16 De verwijzende rechter vraagt zich af of de wijziging van de bewoordingen van artikel 138 van de btw-richtlijn bij richtlijn (EU) 2018/1910 ook leidt tot een wijziging van de materiële inhoud van deze bepaling, zodat het btw-

identificatienummer voortaan een van de materiële voorwaarden voor de vrijstelling is.

- 17 Er bestaat dus een verband tussen de toepasselijke Unierechtelijke bepalingen en het nationale geding in de zin van artikel 94, onder c), van het Reglement voor de procesvoering van het Hof.
- 18 De uitlegging van artikel 138 van de btw-richtlijn is relevant voor het hoofdgeding, aangezien de vraag rijst of de verplichting om het btw-identificatienummer van een andere lidstaat mee te delen inderdaad een voorwaarde is voor de erkenning van de vrijstelling. Indien dat het geval is, is de handeling immers terecht belastbaar en niet vrijgesteld van belasting in Oostenrijk, zodat aan de voorwaarden voor aftrek van voorbelasting zou moeten zijn voldaan. Indien de vermelding van het btw-identificatienummer op de factuur echter geen materieel vereiste vormt voor de vrijstelling van de intracommunautaire levering, is de btw ten onrechte vermeld en geheven en moet de aftrek van voorbelasting worden geweigerd omdat niet is voldaan aan de materiële voorwaarden voor het recht op aftrek (zie bijvoorbeeld arresten van het Hof van 21 februari 2018, Kreuzmayr GmbH, C-628/16, EU:C:2018:84, punt 43, en 14 juni 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, punten 35 en 36).
- 19 Volgens de verwijzende rechter is de juiste toepassing van het Unierecht niet zo evident dat redelijkerwijs geen ruimte voor twijfel kan bestaan.

C. Unierecht

- 20 Artikel 138 van de btw-richtlijn, zoals gewijzigd bij richtlijn (EU) 2018/1910, bepaalt:

„1. De lidstaten verlenen vrijstelling voor de levering van goederen die door of voor rekening van de verkoper of de afnemer worden verzonden of vervoerd naar een bestemming buiten hun respectieve grondgebied, maar binnen de Gemeenschap, wanneer aan de volgende voorwaarden is voldaan:

a) de goederen worden geleverd aan een andere belastingplichtige of niet-belastingplichtige rechtspersoon die als zodanig handelt in een andere lidstaat dan de lidstaat waar de verzending of het vervoer van de goederen aanvangt;

b) de belastingplichtige of niet-belastingplichtige rechtspersoon aan wie de levering wordt verricht, is voor btw-doeleinden geïdentificeerd in een andere lidstaat dan die waar de verzending of het vervoer van de goederen aanvangt, en heeft zijn btw-identificatienummer aan de leverancier meegedeeld. 1 bis. De in lid 1 geregelde vrijstelling geldt niet indien de leverancier niet voldoet aan de in de artikelen 262 en 263 neergelegde verplichting om een lijst in te dienen of indien de door hem ingediende lijst niet de krachtens artikel 264 vereiste correcte informatie betreffende deze levering bevat, tenzij de leverancier deze

tekortkoming terdege ten genoegen van de bevoegde autoriteiten kan verantwoord worden.”

21 Artikel 5 van de Achtste richtlijn 79/1072/EEG bepaalt:

„Voor de toepassing van deze richtlijn wordt het recht op belastingteruggaaf bepaald op grond van artikel 17 van richtlijn 77/388/EEG, zoals dit wordt toegepast in de lidstaat waar de teruggaaf wordt verleend.

Deze richtlijn is niet van toepassing op leveringen van goederen die zijn vrijgesteld of die kunnen worden vrijgesteld krachtens artikel 15, punt 2, van richtlijn 77/388/EEG.”

D. Nationaal recht

22 Artikel 7 [van de bijlage (betreffende de interne markt) bij het] UStG 1994 bepaalt:

„1) Er is sprake van een intracommunautaire levering (artikel 6, lid 1), wanneer de levering aan de volgende voorwaarden voldoet:

1. de ondernemer of de afnemer heeft het voorwerp van de levering naar elders op het communautaire grondgebied vervoerd of verzonden; wanneer een goed overeenkomstig artikel 3, lid 2, in het kader van regelingen inzake voorraad op afroep is overgebracht en het goed binnen de in artikel 1 bis, lid 3, bedoelde termijn aan de beoogde koper wordt geleverd, wordt de voorwaarde van de eerste zin op dat tijdstip geacht te zijn vervuld;

2. de afnemer is

a) een ondernemer die het voorwerp van de levering voor zijn onderneming heeft verworven;

b) een rechtspersoon die geen ondernemer is of die het voorwerp van de levering niet voor zijn onderneming heeft verworven; of

c) bij de levering van een nieuw voertuig ook iedere andere afnemer; en

3. de verwerving van het voorwerp van de levering is bij de afnemer in een andere lidstaat belastbaar;

4. de afnemer in de zin van punt 2, onder a) en b), heeft de ondernemer het in een andere lidstaat toegekende btw-identificatienummer meegedeeld;

5. de ondernemer heeft voldaan aan de verplichting om een lijst in te dienen overeenkomstig artikel 21, lid 3, of hij kan de tekortkoming terdege ten genoegen van de bevoegde autoriteiten verantwoorden.

Het voorwerp van de levering kan door gemachtigden zijn bewerkt of verwerkt voorafgaand aan het vervoer of de verzending naar elders op het communautaire grondgebied.”

§ 9 UStG 1994 bepaalt:

In het geval van niet op het nationale grondgebied gevestigde ondernemingen die noch hun zetel noch een vaste inrichting op het nationale grondgebied hebben, kan de federale minister van Financiën bij verordening de teruggaaf van voorbelasting regelen in afwijking van de leden 1 tot en met 5 en de §§ 12 en 20. In het geval van niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigde ondernemers kan ook worden bepaald dat bepaalde bedragen aan voorbelasting niet voor teruggaaf in aanmerking komen. In de verordening kan worden vastgelegd:

- een specifieke procedure voor de teruggaaf van voorbelasting;
- een minimumbedrag vanaf hetwelk de voorbelasting wordt teruggegeven;
- de termijn waarbinnen het teruggaafverzoek moet worden ingediend;
- dat de kennisgeving van teruggaaf van voorbelasting langs elektronische weg geschiedt;
- hoe en in welke mate rente of vergoedingen moeten worden betaald over het terug te geven bedrag.

Voorbelasting die in verband met handelingen van een elders op het communautaire grondgebied gevestigde ondernemer is betaald, wordt slechts teruggegeven indien voor deze handelingen recht op aftrek bestaat in de lidstaat waar de ondernemer is gevestigd. Een op het communautaire grondgebied gevestigde ondernemer die handelingen verricht die de aftrek van voorbelasting gedeeltelijk uitsluiten, krijgt maximaal het bedrag van de voorbelasting terug waarvoor hij recht op aftrek zou hebben in de lidstaat waar hij is gevestigd.

23 § 1, lid 1, van ministeriële verordening 279/1995, zoals gewijzigd in BGBl 16/2021, bepaalt:

De teruggave van aftrekbare voorbelasting aan niet op het nationale grondgebied gevestigde ondernemingen, te weten ondernemingen die noch hun zetel noch een vaste inrichting op het nationale grondgebied hebben, vindt in afwijking van § 20 en § 21, leden 1 tot en met 5, UStG 1994 plaats overeenkomstig §§ 2, 3 en 3a, wanneer de onderneming in het teruggaaftijdvak:

1. geen omzet in de zin van § 1, lid 1, punten 1 en 2, en artikel 1 [van de bijlage (betreffende de interne markt) bij het] UStG 1994 heeft behaald, of
2. alleen niet-belastbare omzet in de zin van § 6, lid 1, punt 3, UStG 1994 heeft behaald, of

3. alleen omzet heeft behaald waarbij de belastingschuld overgaat op de ontvanger van de dienst (§ 19, lid 1, tweede alinea, UStG 1994), of

4. op het nationale grondgebied alleen omzet heeft behaald die onder een bijzondere regeling van § 25a, artikel 25a, § 25b UStG 1994 of onder een regeling overeenkomstig de artikelen 358 tot en met 369 duodecies van richtlijn 2006/112/EG in een andere lidstaat valt.

24 § 12, lid 1, UStG 1994 bepaalt:

De ondernemer mag de volgende vooraf betaalde belasting in aftrek brengen:

1.a) de belasting die hem door een andere ondernemer specifiek is gefactureerd (§ 11) voor leveringen of andere handelingen die in het binnenland voor zijn onderneming zijn verricht. [...]

Prejudiciële vragen

Eerste prejudiciële vraag:

25 Met zijn eerste vraag wenst het Bundesfinanzgericht te vernemen of de mededeling van een btw-identificatienummer van een andere lidstaat dan de lidstaat waar het vervoer of de verzending aanvangt, een materiële voorwaarde is voor de vrijstelling van intracommunautaire leveringen, bij gebreke waarvan de levering in het land van oorsprong belastbaar is omdat niet aan de voorwaarden voor vrijstelling is voldaan.

26 In dit verband kan in de eerste plaats worden verwezen naar de rechtspraak van het Hof volgens welke – wat de vroegere rechtssituatie vóór richtlijn (EU) 2018/1910 van de Raad van 4 november 2018 betreft – de mededeling van een btw-identificatienummer van een andere lidstaat slechts een formeel vereiste is dat geen afbreuk mag doen aan het recht op de btw-vrijstelling voor zover is voldaan aan de materiële voorwaarden voor een intracommunautaire levering (zie arresten van het Hof van 27 september 2012, VSTR, zaak C-587/10, EU:C:2012:592, punt 51, en 6 september 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punt 60). In het licht van de rechtspraak van het Hof was voor deze rechtssituatie alleen beslissend dat er sprake was van een grensoverschrijdende overbrenging van goederen en dat de andere vrijstellingsvoorwaarden waren vervuld (arrest van het Hof van 20 oktober 2016, Plöckl, zaak C-24/15, EU:C:2016:791, punt 59).

27 Wat het hoofdgeding betreft, kan worden vastgesteld dat aan de materiële voorwaarden voor een intracommunautaire levering in de zin van de aangehaalde rechtspraak van het Hof is voldaan: de levering vond plaats tussen twee belastingplichtigen en er vond een grensoverschrijdende overbrenging van goederen plaats. Het Bundesfinanzgericht heeft geen aanwijzingen voor het bestaan van misbruik of fraude met betrekking tot deze levering.

- 28 Anderzijds heeft richtlijn (EU) 2018/1910 van de Raad van 4 december 2018 tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG wat betreft de harmonisatie en vereenvoudiging van bepaalde regels in het btw-stelsel voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten geleid tot een wijziging van artikel 138 van de btw-richtlijn. Voortaan is de vrijstelling afhankelijk van de mededeling van een btw-identificatienummer van een lidstaat dat is toegewezen door een andere lidstaat dan de lidstaat waar het vervoer of de verzending aanvangt.
- 29 De overwegingen bij richtlijn (EU) 2018/1910 van de Raad van 4 december 2018 verwijzen naar het feit dat de mededeling van het btw-identificatienummer een materiële voorwaarde moet zijn voor de vrijstelling van intracommunautaire leveringen (zie overweging 7 van richtlijn (EU) 2018/1910).
- 30 Ook het btw-comité bevestigt unaniem dat door de bij richtlijn (EU) 2018/1910 van de Raad van 4 december 2018 ingevoerde wijziging van artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn een essentiële voorwaarde wordt toegevoegd voor de toepassing van de vrijstelling van een intracommunautaire levering van goederen. Het btw-comité is unaniem van mening dat deze toevoeging betekent dat de voorwaarden voor toepassing van de vrijstelling overeenkomstig artikel 138 niet moeten worden geacht te zijn vervuld en dat de leverancier de btw noodzakelijkerwijs in rekening moet brengen indien de persoon die de goederen verwerft, zijn btw-identificatienummer niet aan de leverancier verstrekt of, indien het verstrekte btw-identificatienummer is afgegeven door de lidstaat van waaruit de goederen worden verzonden of vervoerd (richtsnoer van het btw-comité uit de 113e vergadering van 3 juni 2019, document taxud.c.1(2019)3533969 – werkdocument nr. 968).
- 31 Het feit dat geen btw-identificatienummer is meegedeeld, verandert niets aan het feit dat twee belastingplichtigen een grensoverschrijdende overbrenging van goederen tussen twee lidstaten hebben verricht.

Tweede prejudiciële vraag:

- 32 De tweede vraag betreft de mogelijkheid van teruggaaf van voorbelasting, die in wezen overeenkomt met het recht op aftrek van voorbelasting. Als de btw wordt vermeld voor een intracommunautaire levering die niet aan alle voorwaarden voor vrijstelling overeenkomstig artikel 138 van de btw-richtlijn voldoet zonder dat er sprake is van fraude of misbruik, zou de belastingschuld bijgevolg moeten ontstaan omdat de belastingplichtige een belastbare goederenlevering verricht (artikel 193 van de btw-richtlijn). Dit zou ook het recht op teruggaaf van voorbelasting of aftrek van voorbelasting doen ontstaan voor de ontvanger die daar in beginsel recht op heeft.
- 33 Hiervoor pleit ook de rechtspraak van het Hof volgens welke recht op aftrek van voorbelasting bestaat voor belasting die verschuldigd is – dat wil zeggen die verband houdt met een aan btw onderworpen handeling (arrest van het Hof van 11 april 2019, PORR, C-691/17, EU:C:2019:327, punt 36). Indien de intracommunautaire levering niet kan worden vrijgesteld omdat niet aan de

materiële voorwaarden is voldaan, houdt de voorbelasting verband met een aan btw onderworpen handeling.

- 34 Anderzijds kan het recht op aftrek van voorbelasting volgens de rechtspraak van het Hof niet worden uitgeoefend voor ten onrechte voldane voorbelasting (arresten van het Hof van 21 februari 2018, Kreuzmayr GmbH, C-628/16, EU:C:2018:84, punt 43, en 14 juni 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, punten 35 en 36). Bijgevolg strekt dit recht zich niet uit tot de btw die alleen verschuldigd is omdat deze op de factuur is vermeld (zie arresten van het Hof van 13 december 1989, Genius, C-342/87, EU:C:1989:635, punt 19, en 6 november 2003, ██████████ e.a., C-78/02 tot en met C-80/02, EU:C:2003:604, punt 51).
- 35 In het hoofdgeding is het immers ook denkbaar dat de belastingplicht alleen ontstaat omdat de belastingplichtige btw vermeldt op een factuur voor een levering die in beginsel moet worden vrijgesteld (artikel 203 van de btw-richtlijn). Hiervoor pleit in het hoofdgeding dat British Company inderdaad een Iers btw-identificatienummer bezit, maar dit niet aan de Oostenrijkse leverancier heeft meegedeeld.
- 36 In deze context zou de mogelijkheid van aftrek van voorbelasting de werking van de interne markt daadwerkelijk in gevaar kunnen brengen: door het ontbreken van een btw-identificatienummer van de ontvanger van een levering overeenkomstig artikel 138, lid 1 en lid 2, onder c), van de btw-richtlijn kan de traceerbaarheid van de handel tussen de afzonderlijke lidstaten niet worden bewerkstelligd via de in artikel 262 van de btw-richtlijn bedoelde lijst.
- 37 De lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer (land van bestemming) waar de intracommunautaire verwerving moet worden belast (artikel 40 van de btw-richtlijn), zou dus geen kennis verkrijgen van de grensoverschrijdende overbrenging van goederen. De ontvanger zou er evenmin toe worden aangezet zijn btw-identificatienummer mee te delen teneinde een ontheffing van btw te verkrijgen.
- 38 In dit verband moet echter in gedachten worden gehouden dat het, om voor vrijstelling in aanmerking te komen, niet nodig is het btw-identificatienummer van de lidstaat waar de overbrenging van de goederen eindigt, mee te delen. Van belang is immers alleen een btw-identificatienummer van een lidstaat die verschilt van de lidstaat waar het vervoer of de verzending aanvangt. Zelfs indien de mededelingsplicht met gebruikmaking van twee verschillende btw-identificatienummers zou zijn vervuld, zou dit niet garanderen dat de goederen zich aan het einde van de overbrenging ervan daadwerkelijk in de lidstaat bevinden wiens btw-identificatienummer is gebruikt.

Derde prejudiciële vraag:

- 39 Met zijn derde vraag wenst het Bundesfinanzgericht te vernemen wat de gevolgen zijn als het btw-identificatienummer van een andere lidstaat dan de lidstaat waar

het vervoer of de verzending aanvangt, pas door de afnemer aan de leverancier wordt meegedeeld nadat de levering is verricht of pas na facturering.

- 40 In dit verband rijst allereerst de vraag of de mededeling achteraf van een btw-identificatienummer nog van invloed kan zijn op de belastingheffing over de handeling, aangezien het belastbare feit plaatsvindt en de belasting verschuldigd wordt op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht (artikel 63 van de btw-richtlijn).
- 41 Het btw-comité pleit voor de mogelijkheid van herziening van de btw in het geval van mededeling achteraf van het btw-identificatienummer, maar niet met eenparigheid van stemmen. Het overgrote deel van het comité is echter van mening dat, voor zover de leverancier geen reden heeft om te vermoeden dat de afnemer frauduleus opzet heeft, hij de oorspronkelijke factuur moet corrigeren en de vrijstelling van artikel 138 van de btw-richtlijn moet toepassen. Dit geldt op voorwaarde dat aan alle andere voorwaarden voor de toepassing van deze vrijstelling is voldaan in het geval dat:
- op het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt, de afnemer de leverancier zijn btw-identificatienummer niet heeft meegedeeld dat hem was toegekend door een andere lidstaat dan de lidstaat van waaruit de goederen worden verzonden of vervoerd, maar
 - de afnemer dit op een later tijdstip doet en nog binnen de termijn waarbinnen de factuur kan worden gecorrigeerd overeenkomstig de regels van de lidstaat waar de levering plaatsvindt (richtsnoeren van het btw-comité uit de 116e vergadering van 12 juni 2020, document taxud.c.1(2020)971538 – werkdocument nr. 989).
- 42 Het Hof heeft zich immers ook gebogen over een soortgelijke vraag, namelijk of ten onrechte gefactureerde btw kan worden herzien. Hierbij heeft het Hof erop gewezen dat de btw-richtlijn geen enkele bepaling bevat over de herziening van ten onrechte gefactureerde btw door de opsteller van de factuur, en dat het in die omstandigheden in beginsel aan de lidstaten staat om te bepalen onder welke voorwaarden de ten onrechte gefactureerde btw kan worden herzien (arrest van het Hof van 11 april 2013, C-138/12, Rusedespred, EU:C:2013:233, punt 25 en daar aangehaalde rechtspraak).
- 43 Voor het geval dat achteraf is voldaan aan alle voorwaarden voor vrijstelling op grond van artikel 138 van de btw-richtlijn, blijft het Bundesfinanzgericht echter twijfels houden over de vraag of er oorspronkelijk sprake was van ten onrechte gefactureerde btw in de zin van de rechtspraak, temeer daar op het tijdstip van de levering belasting moest worden geheven omdat niet was voldaan aan de materiële voorwaarden (indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord).
- 44 Indien niettemin een parallel wordt getrokken met de herziening van ten onrechte gefactureerde btw, rijst de vraag of de aftrek van voorbelasting van de ontvanger niet van meet af aan in de weg staat aan een dergelijke herzieningsmogelijkheid

(indien de tweede vraag bevestigend wordt beantwoord). Het beginsel van neutraliteit van de btw verlangt volgens het Hof immers dat de ten onrechte gefactureerde btw kan worden herzien, wanneer de opsteller van de factuur tijdig het gevaar voor verlies van belastinginkomsten volledig heeft uitgeschakeld (arresten van het Hof van 2 juli 2020, C-835/18, Terracult, EU:C:2020:520, punt 28, en 11 april 2013, C-138/12, Rusedespred, EU:C:2013:233, punt 27).

- 45 Voor zover de ontvanger de over de belastbare intracommunautaire levering verschuldigde btw als voorbelasting in aftrek heeft gebracht, zou een herziening het gevaar van verlies van belastinginkomsten met zich meebrengen, tenzij tegelijkertijd de aftrek van voorbelasting ongedaan wordt gemaakt.
- 46 Het ongedaan maken van de aftrek van voorbelasting zou in het hoofdgeding op zijn beurt betekenen dat de teruggaaf van voorbelasting ongedaan wordt gemaakt: er zou btw moeten worden teruggevraagd van een buitenlandse belastingplichtige die eerder aan hem was teruggegeven. Dit zou gepaard gaan met grote onzekerheden wat betreft de invordering, zodat in deze context het doeltreffendheidsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel in voorkomend geval eraan in de weg kunnen staan dat een herziening wordt toegestaan wanneer de neutraliteit van de btw reeds is gewaarborgd door een oorspronkelijk toegestane aftrek of teruggaaf van de btw.
- 47 Omgekeerd kan in een geval waarin de ontvanger geen recht heeft op aftrek van voorbelasting of deze niet volledig mag aftrekken, een ontheffing van de btw van het land van oorsprong alleen worden bereikt door middel van een herziening.

Vierde vraag

- 48 Ervan uitgaande dat de vervulling achteraf van alle voorwaarden voor een belastingvrijstelling overeenkomstig artikel 138 tot een latere toepassing van de vrijstelling kan leiden, vraagt het Bundesfinanzgericht zich af wanneer deze omstandigheid van belang is. Het is denkbaar dat een eventuele correctie terugwerkende kracht heeft tot het tijdstip van de handeling (correctie ex tunc) of pas effect sorteert op het moment van de correctie (ex nunc).
- 49 Volgens het Bundesfinanzgericht bestaat er op dit punt echter nog geen vaste Unierechtelijke rechtspraak.
- 50 Uit de rechtspraak van het Verwaltungsgerichtshof blijkt dat een factuur ex nunc (dat wil zeggen voor de periode vanaf de correctie) kan worden gecorrigeerd in het geval van ten onrechte gefactureerde btw (bijvoorbeeld in het geval van een uit de factuur voortvloeiende belastingschuld) en voor onbepaalde tijd (zie arrest van het VwGH van 15 december 2022, Ro 2019/13/0034, met verdere verwijzingen).
- 51 Voor een ander onderdeel van de btw-richtlijn, namelijk de bijzondere regelingen voor driehoekstransacties, heeft het Hof zich uitgesproken tegen terugwerkende kracht: „Bijgevolg kan er geen sprake zijn van het corrigeren van een factuur

wanneer een van de toepassingsvoorwaarden van de afwijkende regeling voor driehoekstransacties, zoals de bij artikel 226, punt 11 bis, van de btw-richtlijn vereiste vermelding, niet is vervuld. Zoals de advocaat-generaal in de punten 57 en 61 van haar conclusie heeft opgemerkt, vormt het achteraf voldoen aan een dwingende toepassingsvoorwaarde voor de verlegging van de belastingschuld naar de afnemer geen correctie, maar een eerste uitreiking van de vereiste factuur, die geen terugwerkende kracht kan hebben.” (zie arrest van het Hof van 8 december 2022, C-247/21, Luxury Trust Automobil, EU:C:2022:966, punt 61).

- 52 Ook het btw-comité heeft geen duidelijke uitspraak gedaan over het tijdstip van de correctie. Beide standpunten kunnen worden afgeleid uit de richtsnoeren, die slechts spreken van een correctie van de oorspronkelijke factuur, zonder een datum aan te geven waarop de correctie effect zou moeten sorteren (richtsnoeren van het btw-comité uit de 116e vergadering van 12 juni 2020, document taxud.c.1(2020)971538 – werkdocument nr. 989).
- 53 In het omgekeerde geval, namelijk de niet-naleving door de leverancier van de verplichting om een lijst in te dienen overeenkomstig de artikelen 262 en 263 van de btw-richtlijn, of wanneer de door de leverancier ingediende lijst niet de juiste informatie over de levering bevat zoals vereist door artikel 264 van de btw-richtlijn, is het btw-comité vrijwel unaniem van mening dat de vrijstelling onder bepaalde voorwaarden met terugwerkende kracht kan worden ingetrokken (richtsnoeren van het btw-comité uit de 113e vergadering van 3 juni 2019, document F taxud.c.1(2019)7900872 – werkdocument nr. 977).
- 54 Al met al vraagt het Bundesfinanzgericht zich dus af wanneer een eventuele correctie effect moet sorteren.

[OMISSIS] [informatie over de betekening van de beslissing]

[OMISSIS]

Graz, 18 september 2025

[OMISSIS] [handtekening van de beslissende rechter]